

- MARTINS-COSTA, Judith, e BRANCO, Gerson. *Diretrizes teóricas do novo Código Civil*, São Paulo, Saraiva, 2002.
- NOVAES, Adauto. A lógica atormentada, em *A crise da razão*. (org.). NOVAES, Adauto, São Paulo, Companhia das Letras, primeira reimpressão, 1999, p. 9/18.
- SANTOS, Boaventura: La transición postmoderna: derecho y política, in *Doxa – Cuadernos de Filosofía del Derecho*, v. 6, 1989, p. 223/263.
- REALE, Miguel. *O Direito como experiência*, São Paulo, Saraiva, 1999.
- REALE, Miguel. *Fontes e modelos no Direito* – para um novo paradigma hermenêutico, São Paulo, Saraiva, 1994.
- REALE, Miguel. *O Código Civil e seus problemas fundamentais*, São Paulo, Saraiva, 1986.
- REALE, Miguel. “De Dignitate Jurisprudentiae”, in *Horizontes do Direito e da História*, São Paulo, Saraiva, 1977.
- REALE, Miguel. *Fundamentos do Direito*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 3ª ed. fac-simile da 2ª ed. revista, 1998.
- REALE, Miguel. *O homem e seus horizontes*, São Paulo, Topbooks, 2ª ed., 1997.
- REALE, Miguel. *Paradigmas da cultura contemporânea*, São Paulo, Saraiva, 1996.
- ROUANET, Paulo Sérgio. *As razões do Iluminismo*, São Paulo, Companhia das Letras, 7ª reimpressão, 2000.
- SEBRELI, Juan José. *El Asedio a la Modernidad- crítica del relativismo cultural*, Buenos Aires, Sudamericana, 1991.

Contrato de Transporte Internacional e o Imposto de Renda Retido na Fonte sobre Remessa ao Exterior

Olney Queiroz Assis*

1. Introdução

O presente artigo tem o objetivo de esclarecer às sociedades empresárias exportadoras sobre os *custos de tradição* (despesas e riscos) nas operações de exportação. Especificamente, visa questionar se os rendimentos decorrentes da prestação de serviços de transporte prestados por empresa com sede no exterior estão sujeitos ou não à retenção do Imposto de Renda na fonte. Trata-se, portanto, de uma investigação que parte do problema para o sistema, no sentido de verificar se incide ou não Imposto de Renda na fonte sobre remessa para pagamento de despesas com transporte de mercadoria, cujas exportações foram contratadas com a cláusula DDU ou DDP.

O tema é bastante complexo e controverso, porque envolve prestação de serviços internacionais. Como se sabe, o comércio de serviços tem crescido de maneira exponencial em termos mundiais, e os países desenvolvidos têm pressionado no sentido de maior liberalização, como ocorre com o comércio de bens. Há, por parte dos países em desenvolvimento, como é o caso do Brasil, certa

resistência em relação a uma liberalização generalizada, principalmente naqueles setores em que o País se sente enfraquecido. Isso, entretanto, não impediu que fosse firmado o Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços (Gats) na Rodada do Uruguai. De qualquer modo, não tem sido fácil determinar a exata compreensão do tratamento tributário que a legislação brasileira dá aos serviços internacionais. Há certo descompasso entre a doutrina e algumas respostas proferidas no âmbito da Receita Federal.

Antes, porém, de adentrar na questão tributária, faz-se necessária uma incursão sobre o contrato de compra e venda no comércio exterior e sua relação com o contrato de prestação de serviços de transporte, dado às ligações inextricáveis entre Direito dos Contratos e Direito Tributário que envolve e repercute sobre o tema.

2. Globalização e Direito Contratual

O crescimento da economia capitalista e a globalização dos mercados, além de intensificar a intervenção estatal na exploração da atividade econômica, tornaram mais complexas as relações

* Professor do Complexo Jurídico Damásio de Jesus e advogado.

contratuais no comércio exterior, motivo pelo qual o ordenamento jurídico adquire ainda mais a função de instrumento de gestão e planejamento, cuja finalidade básica consiste em viabilizar o crescimento da atividade econômica e evitar práticas desleais no comércio internacional, garantindo ao empresário as expectativas de lucro. Para a consecução desse fim utilitário, o Estado dispõe de instrumentos jurídicos que lhe possibilita intervir no comércio exterior, especialmente por intermédio da legislação tributária e do Direito Administrativo. A intervenção do Estado, entretanto, não pode ser realizada contra a iniciativa privada (o empresário), mas a seu favor, conforme estabelece a Constituição Federal, no Título VII, quando trata “Da Ordem Econômica e Financeira”.

A produção ininterrupta de instrumentos jurídicos (tratados, emendas constitucionais, leis complementares e ordinárias, decretos, deliberações, portarias, instruções, atos normativos etc.) provoca a expansão do ordenamento jurídico e acelera o processo de mudança nos seus conteúdos. Com isso, amplia-se o universo de possibilidades e alternativas, uma vez que um número maior de *relações contratuais no comércio exterior* torna-se juridicamente possível. Esse fenômeno, entretanto, gera incertezas e inseguranças que, na maioria das vezes, não são devidamente neutralizadas pelo emaranhado de instrumentos jurídicos emanados dos órgãos estatais. Além disso, a presença ostensiva do Estado por meio de dezenas de órgãos fiscalizadores e burocráticos gera mais inseguranças e incertezas em virtude de suas competências sancionadoras e repressivas. Enfim, a legislação que incide sobre o comércio exterior, em especial a legislação tributária, ainda é confusa e obscura. O Imposto sobre a Renda nas operações de comércio exterior é um exemplo que reflete essa situação.

Para compreender as novas possibilidades e alternativas e neutralizar os riscos que elas implicam, é necessário considerar o ordenamento jurídico na sua totalidade, tendo em vista que as normas

jurídicas perfazem um todo (o sistema normativo), cujas partes, isto é, os diversos ramos do Direito (Comercial, Tributário, Administrativo, Penal etc.), são solidárias e interdependentes, mas concorrem para o mesmo fim: viabilizar a exploração da atividade econômica e intensificar o comércio exterior com neutralização de riscos e otimização de resultados. Além disso, quando se trata de comércio exterior, é preciso considerar as regras da *lex mercatoria*, em especial os *incoterms* e os tratados internacionais. Ademais, é preciso ter sempre presente que o contrato de compra e venda de bens no comércio exterior exige outras negociações que implicam outros contratos, como: contrato de prestação de serviços de transporte internacional, contrato de prestação de serviços de transporte local, intermunicipal ou interestadual, contrato de câmbio, contrato de armazenagem, contrato de seguro etc. Trata-se, portanto, de uma rede normativa (contratual) extremamente complexa que se conecta de modo inexorável ao Direito Tributário, dando origem a fatos geradores que se ajustam às hipóteses de incidências de diversos tributos: Imposto sobre a Exportação (IE), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Imposto sobre Operações de Câmbio (IOC), Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Imposto sobre Serviços (ISS), além de taxas e outras contribuições.

3. Compra e venda no comércio exterior

A partir da década de 1980, intensifica-se o movimento no sentido de romper as políticas protecionistas e as barreiras às importações, uma vez que essas políticas constituíam entraves ao desenvolvimento da atividade econômica. O sistema econômico capitalista forçou a superação desses entraves por intermédio de diversos mecanismos

(OMC, Gats, Mercosul etc.), que possibilitaram a celebração de tratados internacionais sobre comércio exterior, visando à paulatina eliminação de subsídios e barreiras tarifárias. Esse mecanismo tem repercutido no Direito dos Contratos e no Direito Tributário, dois ramos jurídicos bastante sensíveis à globalização da economia capitalista.

No que diz respeito ao Direito dos Contratos, o desenvolvimento do comércio internacional forçou certa padronização dos direitos e deveres dos contratantes e, com isso, reduziu o grau de insegurança e incerteza nas relações contratuais. Assim, com o objetivo de fornecer padrões gerais de distribuição, entre exportador e importador, das despesas e riscos com o transporte de bens (mercadorias) no comércio exterior, a Câmara de Comércio Internacional (CCI) e outros organismos corporativos têm aperfeiçoado o comércio internacional pela consolidação dos *contratos-tipo* e dos *incoterms*.

Nos *contratos-tipo* (como é o caso da compra e venda de *commodities* ou de grãos) consolidados por organismos corporativos (*London Trade Corn Association*, *Internacional General Produce Association*, *American Spice Trade Association* e outros), as partes aderem às cláusulas estabelecidas, abstendo-se de negociá-las, como fariam em contratos de outra natureza. Os *incoterms*, regras de interpretação de cláusulas contratuais identificadas por siglas, sintetizam a repartição dos *custos de tradição* (despesas e riscos) entre o vendedor e o comprador. A última revisão dos *incoterms* começou a vigorar em 1º de janeiro de 2000 (Publicação 560 da CCI).

3.1. Custos de tradição

Um aspecto fundamental no contrato de compra e venda no comércio exterior é a necessidade de definir as responsabilidades do comprador e do vendedor no que diz respeito às *despesas* (serviços de transporte, estadias em portos, impostos etc.) e aos *riscos* (subtração, perda ou dano) que envolvem a transação. A regra de repartição desses riscos e

despesas estabelece que, até o momento da tradição, eles correm por conta do vendedor e, a partir de então, do comprador. O momento da tradição é contratado entre vendedor e comprador por intermédio de regras conhecidas por *incoterms*. Essas regras determinam, portanto, não apenas o momento da tradição, mas, sobretudo, estabelecem a distribuição das despesas e riscos inerentes principalmente ao transporte das mercadorias do estabelecimento do vendedor para o estabelecimento do comprador.

Com o intuito de enquadrar o tema *Imposto de Renda sobre Remessa ao Exterior* e vinculá-lo ao contrato de compra e venda no comércio exterior e às regras de interpretação (*incoterms*) relativas ao *custo de tradição*, propõe-se a seguinte situação hipotética: uma máquina fabricada na cidade de São Paulo é exportada pelo porto de Santos para um empresário espanhol sediado em Madri, com desembarque no porto de Barcelona.

Trajetória da máquina: a) a máquina deve ser transportada até o porto de Santos e, para isso, paga-se o serviço de transporte à empresa transportadora; b) no porto de Santos, além do pagamento pelo uso do guindaste de embarque e pelo trabalho dos estivadores e portuários, pagam-se também as diárias de estadia no armazém ou trapiche e, se for o caso, paga-se a inspeção feita por peritos (*pre-shipment inspection* – PSI); c) incidem então impostos brasileiros, que devem ser pagos para o desembaraço aduaneiro, além de outras taxas administrativas do controle de fronteiras; d) na travessia transatlântica paga-se à empresa de transporte marítimo ou armador pelo espaço que a máquina ocupa no navio; e) geralmente, faz-se o seguro, que implica pagamento do prêmio cobrado pela empresa seguradora; f) chegado o navio ao porto de Barcelona, incidem os impostos espanhóis e demais encargos relacionados ao desembaraço aduaneiro e controle de fronteira; g) pagam-se, também, os equipamentos e serviços de desembarque e eventual estadia da máquina em um armazém portuário; h) finalmente, paga-se o transporte da máquina até a cidade de Madri. Como

se nota, além do contrato de compra e venda da máquina, outros contratos são pactuados, em especial os contratos de prestação de serviços de transporte.

3.1.1. Custos de tradição e cláusulas *incoterms*

No exemplo acima, os itens dos *custos de tradição* mais importantes são os seguintes: 1) transporte do estabelecimento do vendedor até o porto e despesas com armazenagem; 2) desembarço aduaneiro de exportação; 3) embarque no navio; 4) transporte marítimo; 5) seguro do transporte marítimo; 6) desembarque do navio; 7) desembarço aduaneiro de importação; 8) transporte até o estabelecimento do comprador.

Assim, para o exportador brasileiro *definir o preço da máquina* é necessário, antes, definir quais itens de *custos de tradição* ficarão sob a sua responsabilidade.

Para não deixar dúvida e imprimir segurança ao negócio, o contrato entre o exportador brasileiro e o importador espanhol deve especificar a cláusula *incoterms*, conforme as seguintes hipóteses, indicadas de maneira bastante sintética e apenas para viabilizar a discussão sobre o tema tributário: a) *EXW – São Paulo*: o importador espanhol responde pelo pagamento de todos os itens; b) *FAZ – Santos*: o exportador brasileiro responde pelos itens 1 e 2 e o importador espanhol, pelos demais; c) *FOB – Santos*: o exportador tem a obrigação de pagar os itens de custo 1 a 3; d) *CFR – Barcelona*: o exportador paga os itens 1 a 4; e) *CIF – Barcelona*: o exportador paga os itens 1 a 5; f) *DEQ – Barcelona*: o exportador paga os itens 1 a 7; g) *DDU – Madri*: o exportador responde pelos itens 1 a 6 e 8 e o importador pelo item 7; h) *DDP – Madri*: o exportador responde por todos os itens.

Assim, caso o contrato de compra e venda seja pactuado com a cláusula DDU ou DDP, o exportador brasileiro fica responsável pela entrega da máquina no estabelecimento do importador espanhol, motivo pelo qual deverá firmar, com uma

ou mais empresas transportadoras, um ou vários contratos de prestação de serviços de transporte que lhe possibilite cumprir o pactuado.

4. Serviços de transporte

Podem-se apontar dois contratos de transporte marítimo internacional: a) contrato de fretamento; b) contrato de transporte marítimo.

No *contrato de fretamento*, cujo instrumento contratual é a *charter party* (carta de fretamento), o fretador (proprietário e/ou armador) obriga-se a colocar à disposição do afretador (expedidor ou destinatário) os serviços do navio, mediante o pagamento do frete. No *contrato de transporte marítimo*, a finalidade não é apenas a cessão de um espaço no navio mas também o efetivo transporte da carga de um ponto de origem ao destino final, e o instrumento jurídico que o representa é o Conhecimento Marítimo ou *Bill of Lading* (B/L).

O contrato de transporte marítimo pode ser celebrado de acordo com diversos regimes contratuais, quais sejam: a) *house to house*: a mercadoria é retirada no estabelecimento do exportador e entregue no estabelecimento do importador; b) *pier to pier*: a mercadoria é retirada no porto de partida e entregue no porto de chegada; c) *house to pier*: a mercadoria é retirada no estabelecimento do exportador e entregue no porto de chegada; d) *pier to house*: a mercadoria é retirada no porto de partida e entregue no estabelecimento do importador. Em linhas gerais, o regime contratual adotado determina a responsabilidade em caso de avaria, furto ou perda da carga.

Há, ainda, no comércio exterior, o denominado *contrato de transporte multimodal de cargas* (TM). O transporte multimodal utiliza dois ou mais modais (marítimo, aéreo, terrestre) para o transporte de cargas de um ponto de origem ao destino final, mediante a celebração de apenas um contrato e a intermediação de um único agente, denominado Operador de Transporte Modal (OTM). Para atuar,

o OTM necessita de habilitação prévia e registro perante o Ministério dos Transportes, procedimento esse previsto no Decreto 3.411/00. Assim, mediante pagamento de frete, o OTM obriga-se a executar ou fazer executar o TM contratado. O OTM emite um documento denominado Conhecimento de Transporte Modal (CTM) que rege a operação desde o recebimento da carga até a sua entrega no destino e serve como prova de que a carga está sob a sua custódia e, portanto, responde objetivamente por qualquer dano, avaria ou atraso na entrega.

Como se nota, também no âmbito dos serviços de transportes várias alternativas de relações contratuais, juridicamente possíveis, são postas à disposição do empresário exportador. A escolha do contrato mais apropriado geralmente se submete à relação custo/benefício que rege a exploração da atividade econômica. Aqui, cabe especificar que o preço do serviço pago à empresa transportadora não caracteriza *renda*, mas apenas *receita bruta operacional*.

5. Tributos na exportação

Nos *custos de tradição*, além das despesas operacionais, também se incluem os pagamentos de impostos, taxas e contribuições. Conforme especificado acima, na compra e venda com a cláusula DDU ou DDP, o exportador brasileiro fica responsável pelo pagamento de todas as despesas, inclusive os impostos brasileiros e espanhóis, motivo pelo qual é necessário mensurar a carga tributária como forma de elaborar o cálculo que determina o preço da mercadoria a ser exportada. Com o intuito de enquadrar esse tema de maneira sistemática e melhor esclarecer o empresário, faz-se uma brevíssima referência sobre alguns impostos e contribuições brasileiros que repercutem nas operações de exportação de produtos industrializados.

a) *IE*: o Imposto de Exportação está previsto na CF (art. 153, II), no CTN (art. 23), no Decreto-

Lei 1.578/77 e no Regulamento Aduaneiro (Decreto 4.543/02, arts. 212 a 236). O imposto incide sobre mercadorias nacionais ou nacionalizadas destinadas ao exterior. O Poder Judiciário decidiu que o fato gerador do imposto é a data do registro da exportação no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex – Acórdão 301-30541). A base de cálculo é o preço normal de venda da mercadoria, ao tempo da exportação. A alíquota é de 30%, podendo ser alterada, conforme Decreto-Lei 1.578/77 (art. 3º), com nova redação dada pela Lei 9.716/98 (art. 1º), porém nunca poderá ser superior a 150%. O Estado brasileiro, no sentido de favorecer as exportações e de acordo com as regras estabelecidas em tratados internacionais, concede isenções. De modo geral, os produtos industrializados estão isentos do Imposto de Exportação.

b) *IPi e ICMS*: a CF concede imunidade, ao estabelecer que não incidirão IPI e ICMS sobre produtos industrializados destinados ao exterior (art. 153, § 3º, III, e art. 155, § 2º, X, a).

c) *PIS/Pasep e Cofins*: essas contribuições estão previstas nos arts. 149 e 195 da CF e na Lei 10.865/04. O fato gerador é o pagamento ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado. A base de cálculo é o valor remetido ao exterior antes da retenção do IRRF, acrescido do ISS e do valor das próprias contribuições. As alíquotas são de 1,65% (PIS/Pasep) e de 7,6% (Cofins). A Superintendência Regional da Receita Federal (SRRF) da 8ª Região Fiscal firmou entendimento segundo o qual as importâncias remetidas pelo exportador a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, a título de despesas com agenciamento de carga, frete interno (entre o porto e o depósito) e armazenagem, necessárias à entrega da mercadoria no local designado pelo importador (contrato com cláusula DDU), apesar de serem consideradas remuneração de serviços, não estão sujeitas à incidência da Cofins nem à incidência da contribuição para o PIS/Pasep,

por não se enquadrarem nas hipóteses previstas na Lei 10.865/04 (Processo Consulta 189/05).

d) *IOC*: o Imposto sobre Operações de Câmbio incide sobre negócios jurídicos relativos a câmbio e à compra e venda de moeda estrangeira. São contribuintes do imposto os compradores e os vendedores de moedas estrangeiras nas operações para liquidação de contratos de câmbio nas importações e exportações. A base de cálculo é o montante em moeda nacional, recebido, entregue ou posto à disposição, correspondente ao valor, em moeda estrangeira, da operação de câmbio (art. 64, II, do CTN). A alíquota é de 25%, podendo ser reduzida nas situações previstas na Lei 8.894/94, art. 5º. De modo geral, o IOC, hoje, é contemplado com alíquota zero.

e) *ISS*: a CF estabelece que compete aos Municípios instituírem Impostos sobre Serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, e definidos em lei complementar (art. 156, III). Os Municípios não podem instituir ISS sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (art. 155, II, da CF). Cabe à lei complementar excluir da incidência do ISS as exportações de serviços para o exterior (art. 156, § 3º, II, da CF). Conforme a LC 116/03, no caso de importação de serviços, compete ao tomador (localizado no território nacional), a obrigação de reter e recolher o ISS devido pelo prestador estrangeiro.

f) *IR*: a CF determina que compete à União instituir Impostos sobre *Renda e proventos de qualquer natureza* (art. 153, III). O Código Tributário Nacional estabelece que o imposto tem como fato gerador o *acréscimo patrimonial* decorrente do produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos e de proventos de qualquer natureza. A LC 104/01, entretanto, estabelece que a incidência do imposto independe da denominação da *receita* ou do *rendimento*, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma

de percepção. Há, contudo, isenções e alíquotas reduzidas para zero que envolvem contratos de fretamento e contratos de transporte marítimo, que serão analisadas com detalhes adiante.

5.1. Observação preliminar

Como se nota, as imunidades, isenções e reduções de alíquotas concedidas às exportações revelam que o Estado brasileiro intervém nessa atividade econômica mediante uma política de incentivo, tendo em vista a otimização de resultados. Essa política também se revela nas diversas modalidades de financiamento estatal direcionadas às exportações. Há, portanto, um descompasso quando, diante de uma legislação ambígua, pretende-se entender que o Estado teve a intenção de tributar remessas ao exterior para pagamento de itens relativos aos *custos de tradição* de produto industrializado exportado.

Esse entendimento tem encontrado apoio em respostas da SRRF da 8ª Região, proferidas nos seguintes termos: “as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas pelo exportador, necessárias à entrega da mercadoria no local designado pelo importador (cláusulas DDU/DDP), a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior que caracterizarem remuneração pela prestação de serviços, estão sujeitos à incidência do Imposto de Renda na fonte, ainda que a remessa seja efetuada ao próprio importador” (Processo Consulta 331/02) ou “as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas pelo exportador a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, a título de despesas com agenciamento de carga, frete interno (entre o porto e o depósito) e armazenagem, necessárias à entrega da mercadoria no local designado pelo importador (contrato com cláusula DDU), por caracterizarem *remuneração pela prestação de serviços*, estão sujeitas à incidência do Imposto de Renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), ainda que a remessa seja efetuada ao próprio importador” (Processo Consulta 189/05). Essas respostas, como dito, têm servido de

fundamento para justificar o entendimento segundo o qual incide Imposto de Renda na fonte sobre remessas para pagamento de serviços de transporte de produtos exportados. Esse entendimento não pode ser generalizado, é preciso, no mínimo, considerar a possibilidade de existência de normas que excepcionam a regra ou a existência de instrumentos normativos entre o Brasil e o país de destino, proibindo a dupla tributação ou estabelecendo a reciprocidade de tratamento tributário.

5.2. Especialização do problema tributário

O problema, repetindo, consiste em saber se incide ou não Imposto de Renda na fonte sobre remessa para pagamento a residente no exterior de prestação de serviços de transporte de produto exportado por empresário brasileiro. Para melhor especificá-lo, imaginemos a seguinte situação hipotética: a) é firmado contrato de comércio exterior entre um exportador brasileiro e um importador espanhol, regido pela cláusula DDP–Madri; b) o objeto do contrato de compra e venda é uma máquina que deve ser transportada de São Paulo até Madri. O empresário brasileiro pode firmar os seguintes contratos com a empresa transportadora sediada na Espanha: a) o transporte da máquina do porto de Santos até o porto de Barcelona; b) o transporte da máquina do porto de Barcelona até Madri; c) o transporte da máquina de São Paulo até Madri. O exportador brasileiro pagará os serviços de transporte à empresa transportadora espanhola mediante remessa de valores à Espanha.

A análise inicial, que se expõe na seqüência, abstrai as normas tributárias de leis ordinárias que concedem isenções ou alíquotas zero a determinados fatos geradores do Imposto de Renda nas operações de transporte internacional. Essa abstração tem o sentido de fixar o entendimento segundo o qual a *remuneração pela prestação de serviços de transporte* realizado por pessoa jurídica não constitui “renda”, mas apenas “receita bruta operacional”, razão pela qual não procede a retenção de Imposto

de Renda na fonte no caso de pessoa jurídica domiciliada no exterior.

6. A Constituição Federal como vetor privilegiado

Há, no Direito, uma regra estrutural segundo a qual uma norma jurídica sempre encontra o seu fundamento de validade numa outra que lhe é superior. Isso significa que o ordenamento jurídico é um sistema cujas normas estão dispostas numa estrutura hierarquizada que, no âmbito do Direito Tributário, pode ser organizada do seguinte modo: a) em primeiro lugar, as normas da Constituição Federal; b) em segundo lugar, as normas de leis complementares; c) em terceiro lugar, as normas de leis ordinárias; d) em quarto lugar, as normas de decretos do Poder Executivo; e) em último lugar, não exatamente na ordem, normas de portarias, deliberações, atos normativos etc. Nessa hierarquia, a lei complementar não pode contrariar a Constituição Federal; a lei ordinária não pode contrariar a lei complementar; o decreto não pode contrariar a lei ordinária, e assim sucessivamente. Nesse sentido, se determinado conceito ou expressão da norma constitucional for definido ou esclarecido por norma de lei complementar, a lei ordinária deve acatar o que está prescrito na lei complementar, não pode a lei ordinária dispor diferentemente. Além disso, cabe ao Supremo Tribunal Federal (STF), em última instância, fixar o real alcance e sentido de uma norma que se apresenta vaga ou ambígua, especialmente as normas constitucionais. O problema tributário que estamos investigando envolve a exata compreensão dessa hierarquia, daí a importância em fixá-la.

Assim, na abordagem de qualquer tema tributário, é necessário, em primeiro lugar, identificar as normas e princípios constitucionais aos quais o tema se submete e, a partir deles, caminhar em direção às normas inferiores das leis complementares, leis ordinárias, decretos, portarias etc. No caso de incompatibilidade de conteúdos, deve prevalecer

a estrutura hierarquizada de normas. Em primeiro lugar, as normas e princípios constitucionais; em segundo lugar, as normas das leis complementares; em terceiro lugar, as normas das leis ordinárias; em quarto lugar, as normas dos decretos e assim sucessivamente. A norma da legislação tributária que se apresente vaga e ambígua, entretanto, deve ser interpretada e aplicada em sintonia com os princípios que a Constituição acolhe. Os princípios e normas constitucionais tributários exercem uma função de controle das incertezas e, com isso, concedem segurança ao empresário contribuinte na elaboração do seu cálculo econômico, especialmente quando se trata de empresários que atuam no comércio exterior.

6.1. Princípio da legalidade e indeterminação semântica

O *princípio da legalidade* estabelece que a instituição ou majoração de qualquer tributo deve ser feita por lei, motivo pelo qual é vedado exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (art. 150, I, da CF). Conforme entendimento de Bilac Pinto, “o *princípio da legalidade* em matéria fiscal, que emana da nossa organização constitucional, tem como decorrência, por um lado, que só pode ser atribuída uma carga tributária a uma pessoa física ou jurídica mediante o comando de uma lei, e, por outro lado, que o Estado não tem nenhum direito além daquele que a lei expressamente lhe concede”¹. A lei tributária não pode, entretanto, afrontar as normas e princípios constitucionais que estabelecem limites ao poder de tributar.

6.1.1. Princípio da legalidade estrita

Uma variação do *princípio da legalidade* é o *princípio da legalidade estrita*, que estabelece que a lei tributária descreva de maneira clara e precisa a relação jurídica tributária, especificando os seguintes aspectos: a) *aspecto pessoal*: indicação dos sujeitos da relação, o sujeito ativo e o sujeito passivo; b) *aspecto espacial*: indicação das circunstâncias de

lugar, para nascimento, vida e extinção da relação jurídica tributária; c) *aspecto temporal*: estabelecimento de circunstâncias de tempo relevantes para o estabelecimento da relação e do cumprimento da obrigação; d) *aspecto material*: descrição dos elementos substanciais do fato ou conjunto de fatos que servirão de suporte ao estabelecimento da relação; e) *aspecto quantitativo*: determinação do *quantum* da prestação.

Assim, em conformidade com o *princípio da legalidade estrita*, as normas da lei tributária devem ser claras e compreensíveis, ou seja, normas com imprecisões semânticas geram inseguranças e incertezas e comprometem os contratos empresariais, especialmente os de comércio exterior, que exigem do empresário a elaboração prévia de um cálculo econômico para determinar o preço do bem ou serviço a ser exportado ou importado. Para não comprometer esse cálculo, é necessário que as normas tributárias tenham determinação semântica suficiente que permita ao empresário saber se está ou não submetido às suas disposições e ter condições de estimar as consequências de seus atos ou omissões.

O *princípio da legalidade estrita* tem intrínseca relação com o *princípio da segurança jurídica*, o qual requer que as normas possuam densidade semântica suficiente para estabelecer de maneira razoavelmente clara o que deve ser feito, ou seja, o proibido, o permitido e o obrigatório. O *princípio da legalidade estrita* tem ainda por finalidade reduzir as possibilidades de arbítrio dos órgãos estatais fiscalizadores e arrecadadores de tributos que geralmente interpretam conceitos indeterminados ou vagos de modo a favorecer o Fisco. Em resumo, as normas tributárias, assim como as normas penais, não podem ter indeterminação semântica que deixe ao arbítrio do Estado estabelecer, de modo casuístico, o que pode, o que não pode e o que deve ser feito.

Por essas razões, no plano da tributação, a norma tributária que se apresente vaga e ambígua

não deve ser interpretada contra o empresário contribuinte, uma vez que, como estabelece a CF, ao Estado cabe *incentivar* a exploração da atividade econômica (art. 174). Em se tratando de atividade econômica voltada para a exportação, esse dever merece ser enfatizado ainda mais, dado os esforços do Estado no sentido de incrementar as exportações. Esse incremento pode ser deduzido do próprio sistema tributário, tendo em vista o extenso rol de normas que concedem imunidades, isenções e redução de alíquotas para a atividade econômica exportadora.

Aliás, a Constituição Federal reconhece de maneira inequívoca que a atividade econômica voltada para a exportação é de fundamental relevância para o Estado e para a sociedade brasileira, tanto que concede imunidades tributárias em relação ao IPI, ICMS e ISS. Vale especificar que, na imunidade, a norma constitucional é dirigida ao Poder Legislativo – da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios –, não lhe permitindo exercer a sua competência tributária nos casos que especifica. Assim, ainda que ocorra o fato, se pratique o ato ou se celebre o negócio considerado pela Constituição Federal como revelador da capacidade econômica do empresário contribuinte, dele não pode aproveitar-se o legislador, para considerá-lo fato gerador de tributo. Essas imunidades nos revelam o aspecto teleológico da norma tributária do Imposto de Renda sobre remessa ao exterior para pagamento de transporte de mercadoria exportada: não deve prejudicar as exportações e, portanto, toda e qualquer interpretação da norma tributária deve ser no sentido de favorecer o contribuinte exportador, jamais o Fisco.

7. O tema na Constituição Federal, no Código Tributário Nacional, no Supremo Tribunal Federal e na doutrina

A CF prescreve que é da competência da União instituir impostos sobre *renda e proventos de*

qualquer natureza (art. 153, III), que será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei (art. 153, § 2º, I). Prescreve, ainda, que “cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária” (art. 146, III).

O Texto Constitucional não especifica o significado da expressão “renda e proventos de qualquer natureza”, portanto cabe ao Poder Legislativo, mediante lei, esclarecer o significado da expressão. No caso de dúvida, cabe ao Poder Judiciário (intérprete da Constituição) determinar o real sentido e alcance dessa expressão, ou seja, o significado estabelecido pelo Poder Judiciário prevalece sobre o significado estabelecido na lei. O Código Tributário Nacional (CTN), embora concebido como lei ordinária, alcançou, em virtude de formulação doutrinária e principalmente da jurisprudência, o *status* de lei complementar e, desse modo, cumpre o papel constitucional de norma geral de Direito Tributário a que se refere o inciso III do art. 146 da CF acima citado. Em virtude disso, o CTN, na condição de lei complementar, estabelece no seu art. 43 o significado da expressão “renda e proventos de qualquer natureza” e, conforme exposto acima, o disposto na lei complementar (CTN) não pode ser contrariado por lei ordinária.

Art. 43 O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I – de renda, assim entendido o *produto do capital, do trabalho* ou da combinação de ambos;

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os *acréscimos patrimoniais* não compreendidos no inciso anterior.

Dado que lei ordinária não pode contrariar normas do CTN, foi promulgada a LC 104/01, que acrescentou o seguinte parágrafo ao citado art. 43 do CTN: “a incidência do imposto *depende da denominação da receita ou do rendimento*, da loca-

lização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção” (§ 1º). Essa norma tem sido utilizada para fundamentar uma interpretação no sentido de justificar a exigência do imposto sobre “receita” e não sobre “acréscimo patrimonial”. Uma interpretação dessa natureza não pode ser aceita porque a LC 104/01 manteve inalterada a redação do *caput* do art. 43 do CTN, que indica de maneira expressa que o critério material do imposto é sempre um “acréscimo patrimonial”. Admitir que o imposto possa incidir sobre simples receitas é supor que a nova lei modificou a materialidade tributável do imposto. Nesse sentido, se o *caput* manda tributar apenas acréscimo patrimonial, não pode um parágrafo mandar tributar a receita, sob pena de contraste lógico inconciliável entre ambos.

Além disso, o STF, última instância do Poder Judiciário, decidiu por unanimidade que a expressão “renda e provento de qualquer natureza” significa sempre “acréscimo patrimonial” (RE 117.887-6/SP). Nesse sentido, as palavras do relator Min. Carlos Velloso: “não me parece possível a afirmativa no sentido de que possa existir renda ou provento sem que haja acréscimo patrimonial”. Vale esclarecer que a decisão do STF estabeleceu o real sentido e alcance da expressão “rendas e proventos de qualquer natureza” gravada no Texto Constitucional de 1946 e repetida no Texto de 1988 e, ato contínuo, confirmou a redação do art. 43 do CTN. Não pode uma norma de lei complementar ou de qualquer outra lei estabelecer o sentido de uma expressão contida no Texto Constitucional diferentemente do que foi estabelecido pelo STF, uma vez que isso afronta o princípio da independência e harmonia dos Poderes da União (art. 2º da CF), viga mestra da República Federativa do Brasil e, por isso, instituído como cláusula pétrea nos termos do art. 60, § 4º, III, da CF.

Enfim, a exigência de imposto sobre situação que não configura acréscimo patrimonial (renda ou lucro) é incompatível com o disposto na norma do

art. 153, III, da CF e coloca em risco a segurança das relações jurídicas, conforme lúcidas palavras do Min. Luiz Gallotti: “como sustentei muitas vezes, ainda no Rio, se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição” (voto do Min. Luiz Gallotti, citado pelo Min. Marco Aurélio, em voto no RE 150.764/PE, RTJ 147/1040).

7.1. Imposto de Renda e prestação de serviços

Parece óbvio que a expressão “receita ou rendimento” foi introduzida pela LC 104/01 com o intuito de alargar o sentido e alcance da expressão “renda e proventos de qualquer natureza” utilizada na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional e, nesse sentido, legitimar a cobrança do imposto sobre *receitas*, conforme estabelecido em algumas leis ordinárias, como é a hipótese das importâncias remetidas pelo exportador para pagamento de serviços de transportes a residentes no exterior. Como demonstrado, contudo, a articulação interpretativa fundada na regra de estrutura da lei superior esclarece que a lei ordinária não pode estabelecer como hipótese de incidência do Imposto de Renda situações que não possam ser traduzidas em *acréscimo patrimonial*. Estabelecer essas hipóteses de incidência significa contrariar a decisão do STF e o disposto na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional.

De conformidade com o STF e o Código Tributário Nacional, é impossível a exigência do imposto nas hipóteses legais que não traduzem um acréscimo patrimonial. O Código Tributário Nacional efetivamente limita as hipóteses de incidência hoje existentes em algumas leis ordinárias que regulamentam o Imposto de Renda, uma vez que essas hipóteses não correspondem a um acréscimo patrimonial. De fato, há hipóteses de incidência tributária em que a lei ordinária ignora a situação patrimonial do beneficiário da renda, ou seja, a exigência do

tributo independe da efetiva demonstração, em concreto, da ocorrência do acréscimo. Isso ocorre, por exemplo, nos casos de tributação exclusiva na fonte de beneficiário residente ou domiciliado no exterior. Nesses casos, ou se admite que a lei ordinária pode presumir a ocorrência do acréscimo patrimonial ou chega-se à conclusão sobre a ilegitimidade dessas formas de incidência tributária.

O jurista Alberto Xavier, na *Revista Dialética de Direito Tributário* 45, aborda o tema em artigo intitulado “O Imposto de Renda na fonte e os serviços internacionais”. Dada a autoridade desse jurista em matéria de Direito Tributário nas relações internacionais, reproduz-se algumas de suas opiniões que colaboram para o fortalecimento da tese sobre a ilegitimidade da incidência do Imposto de Renda retido na fonte sobre remessa ao exterior para pagamento de serviços de transporte.

Conforme entendimento de Alberto Xavier, a plena compreensão da problemática relativa à tributação das prestações internacionais de serviços pressupõe a distinção prévia entre *serviços pessoais* (prestados por pessoas físicas) e *serviços não pessoais* (prestados por pessoas jurídicas). A remuneração dos *serviços pessoais* é considerada rendimento do trabalho, dependente ou autônomo, conforme a existência ou não de uma relação de emprego, incluída no Imposto de Renda das pessoas físicas. No que toca, porém, ao pagamento dos *serviços não pessoais*, prestados em regime de empresa, por pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, não é aplicável a conceituação como rendimento do trabalho.

Prossegue afirmando que o fenômeno (*serviços não pessoais*) tem natureza substancialmente idêntica à de uma importação de bens ou mercadorias. Quanto a estas, jamais se confundiu o pagamento do preço da coisa importada com renda, pelo que nunca se pretendeu a incidência do Imposto de Renda relativamente ao valor da importação. Na verdade, uma coisa é “renda” – que corresponde a uma remuneração de um fator de produção –, outra é “pagamento de capital” – que corresponde a uma

transação envolvendo troca de bens que integravam previamente o patrimônio das partes em presença. O produto da venda de bens não é renda, mas receita bruta operacional. A renda – a haver – resulta da diferença entre as receitas das vendas e os custos ou perdas necessários à produção dos bens vendidos, consistindo no lucro líquido tributável. É certo que, no preço pago pela mercadoria importada, além dos custos de produção, pode haver parcela de lucro realizado pela pessoa, que, no exterior, exporta essa mercadoria. Esse lucro, porém, resulta da produção de mercadoria no estrangeiro, constituindo renda de fonte externa, obtida no exterior. Isso – que nunca foi posto em causa quanto à importação de mercadoria – é igualmente aplicável no que respeita à prestação de serviços prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, em relação à qual o preço corresponde a um “pagamento de capital”, a uma “receita bruta”, provento ou ganho de empresa exportadora e não a um “rendimento” atribuível a um fator de produção.

Não é possível, segundo o jurista, confundir “preço” (que é pagamento de capital recebido pela pessoa jurídica domiciliada no estrangeiro) com o “salário” que os empregados dela recebem no exterior e que aí está sujeito à retenção do imposto. Daqui resulta que o “preço” pago pela prestação de serviços (como o preço pela importação de mercadorias) não constitui renda, mas mera receita bruta, pagamento de capital, da empresa estrangeira. A verdadeira renda será o eventual “lucro” da empresa estrangeira e ele só pode ser apurado no estrangeiro, diante da comparação entre a totalidade das suas receitas operacionais e a totalidade dos seus custos e despesas.

Pode, pois, concluir-se que os preços de venda de mercadorias e serviços constituem rendimentos de empresa ou rendimentos comerciais, que só devem ser tributados na forma sintética no país de domicílio do vendedor e não de modo analítico ou isolado, por retenção na fonte, no país em que se localiza a fonte pagadora. É logicamente impossível justificar um tratamento fiscal diferenciado para

uma venda de mercadorias e para uma venda de serviços, como se a materialidade ou imaterialidade do objeto livrasse a primeira, mas não a segunda, de tributação.

De acordo com essa interpretação e com a que foi articulada nos itens anteriores, parece indubitável a ilegitimidade e inconstitucionalidade do Imposto de Renda na fonte sobre as importâncias que o empresário brasileiro remete para pagamento de despesas com transporte da mercadoria exportada, principalmente nas hipóteses em que existe convenção para evitar a dupla tributação. Nesse sentido e de acordo com o problema hipotético sugerido, não incide Imposto de Renda na fonte sobre remessa enviada pelo exportador brasileiro para pagamento da sociedade transportadora domiciliada na Espanha concernente ao serviço de transporte de uma máquina nos percursos São Paulo–Madri.

8. Isenção e redução de alíquota

Como dito, as modificações introduzidas no Código Tributário Nacional pela LC 104/01 pretendem legitimar os conteúdos normativos de leis ordinárias que estabelecem hipóteses de incidência do Imposto de Renda sobre remessas ao exterior para pagamento de serviços de transporte de produtos exportados, uma vez que essas remessas constituem *receitas (remuneração pela prestação de serviços)* das empresas transportadoras.

Mesmo abstraindo as normas da Constituição Federal, as do Código Tributário Nacional e as decisões do Supremo Tribunal Federal, e considerando apenas as normas da legislação ordinária, é possível argumentar que, em determinadas situações, não incide Imposto de Renda na fonte sobre remessa ao exterior para pagamento de serviços de transporte de mercadoria exportada. Vale dizer, a regra geral que expressa a incidência do Imposto de Renda na fonte à alíquota de 25% sobre as importâncias remetidas ao exterior para remuneração pela prestação

de serviços admite várias exceções, conforme se especifica na sequência.

8.1. Alíquota zero: serviços de transporte marítimo, fluvial e aéreo

O art. 1º da Lei 9.481/97, com redação dada pelo art. 20 da Lei 9.532/97, *reduziu para zero* a alíquota do Imposto de Renda na fonte incidente sobre diversos rendimentos auferidos no País, por residentes ou domiciliados no exterior. Nesse sentido, conforme inciso I dos citados artigos, foram contempladas com alíquota zero as seguintes hipóteses: *receitas de fretes*, afretamentos, aluguéis ou arrendamentos de embarcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiras feitas por empresas, desde que tenham sido aprovados pelas autoridades competentes, e os pagamentos de aluguel de contêineres, sobrestadia e outros relativos ao uso de serviços de instalações portuárias.

As disposições constantes em leis e decretos-leis sobre a tributação de residentes e domiciliados no exterior foram regulamentadas e consolidadas pelo Decreto 3.000/99. Em relação à alíquota zero, cabe destacar a norma do art. 691, I, do citado decreto:

Art. 691 A alíquota do imposto na fonte incidente sobre os rendimentos auferidos no País, por residentes ou domiciliados no exterior, fica *reduzida a zero*, nas seguintes hipóteses (Lei 9.481/97, art. 1º, e Lei 9.532/97, art. 20).

I – receitas de fretes, afretamentos, aluguéis ou arrendamentos de embarcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiras feitas por empresas, desde que tenham sido aprovados pelas autoridades competentes, bem assim os pagamentos de aluguel de contêineres, sobrestadia e outros relativos ao uso de serviços de instalações portuárias.

Posteriormente, a Lei 9.959/00 introduziu alterações aumentando as alíquotas de zero para 15%, mas não modificou as normas acima citadas, conforme está disposto no seu art. 1º, nos seguintes termos:

Art. 1º Relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2000, a alíquota do Imposto de Renda na fonte incidente sobre os rendimentos auferidos no País, por residentes e domiciliados no exterior, nas hipóteses previstas nos incisos III e V a IX do art. 1º da Lei 9.481/97, com redação dada pelo art. 20 da Lei 9.532/97, será de 15%.

Como se nota, a Lei 9.959/00 não alterou o inciso I do art. 1º da Lei 9.481/97, com redação dada pelo inciso I do art. 20 da Lei 9.532/97, portanto, permaneceu a alíquota zero do Imposto de Renda na fonte sobre os rendimentos acima especificados, desde que tenham sido aprovados pelas *autoridades competentes*. Segundo a SRRF da 9ª Região, a expressão *autoridades competentes* se refere às autoridades responsáveis pelo controle do transporte aéreo e marítimo (Processo Consulta 276/04).

A permanência da alíquota zero para as receitas decorrentes dos serviços de transporte marítimo e aéreo significa desonerar do Imposto de Renda as remessas que atendam às necessidades das exportações brasileiras e, nesse sentido, ela se harmoniza com a política de incentivo às exportações. Além disso, a interpretação meramente literal e isolada das normas acima transcritas aponta que não foi contemplada com redução de alíquota (alíquota zero) a importância remetida para pagamento de transporte terrestre, portanto, retomando o nosso problema, não incide Imposto de Renda na fonte sobre a remessa para pagamento do transporte marítimo da máquina do porto de Santos para o porto de Barcelona, desde que o contrato tenha sido aprovado pela autoridade responsável pelo controle de transporte marítimo. Conforme a interpretação literal da citada norma, porém, incidiria o imposto sobre a remessa para pagamento do transporte terrestre do porto de Barcelona até Madri.

A SRRF da 9ª Região, aliás, no Processo Consulta 276/04, proferiu a seguinte resposta: “Os pagamentos referentes à contratação de fretes, afretamentos, aluguéis ou arrendamentos de em-

barcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiras, feitos por empresas e aprovados pelas autoridades competentes, bem como os pagamentos de aluguel de contêineres, sobrestadia e outros relativos ao uso de serviços de instalações portuárias, estão sujeitos à incidência do Imposto de Renda na fonte à alíquota zero, desde que o beneficiário do rendimento não seja residente em jurisdição relacionada em ato da Secretaria da Receita Federal entre os países que não tributam a renda ou a tributam à alíquota máxima inferior a vinte por cento. Dispositivos legais: Lei 9.430/96, art. 85; Lei 9.481/97, art. 1º, I; Lei 9.532/97, art. 20; Lei 9.779/99, art. 8º”.

8.2. Não-incidência: companhias de navegação aérea e marítima

A Lei 9.430/96, ao tratar dos *fretes internacionais*, estabelece no art. 85 a seguinte norma: “ficam sujeitos ao Imposto de Renda na fonte, à alíquota de 15%, os rendimentos recebidos por companhias de navegação aérea e marítima, domiciliadas no exterior, de pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no Brasil”. O parágrafo único do citado artigo restringe a incidência dessa norma nos seguintes termos: “o imposto de que trata este artigo não será exigido das companhias aéreas e marítimas domiciliadas em países que não tributam, em decorrência de legislação interna ou de acordos internacionais, os rendimentos auferidos por empresas brasileiras que exercem o mesmo tipo de atividade”.

O Decreto 3.000/99 regulamentou a citada norma repetindo o mesmo enunciado, conforme se lê abaixo:

Art. 711 Estão sujeitos ao imposto na fonte, à alíquota de 15%, os rendimentos recebidos por companhias de navegação aérea e marítima, domiciliadas no exterior, de pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no Brasil (Lei 9.430/96, art. 85).

Parágrafo único O imposto de que trata este artigo não será exigido das companhias aéreas e marítimas domiciliadas em países que não

tributam, em decorrência da legislação interna ou de acordos internacionais, os rendimentos auferidos por empresas brasileiras que exercem o mesmo tipo de atividade (Lei 9.430/96, art. 85, parágrafo único).

A SRRF da 9ª Região também entende que “os pagamentos efetuados às companhias aéreas e marítimas domiciliadas em países que não tributam, em decorrência da legislação interna ou de acordos internacionais, os rendimentos auferidos por empresas brasileiras que exercem o mesmo tipo de atividade, *não* se sujeitam ao Imposto de Renda na fonte. Dispositivos Legais: Lei 9.430/96, art. 85” (Processo Consulta 376/04).

Observe que a norma faz referências apenas às companhias aéreas e marítimas, portanto uma interpretação meramente literal implicaria afirmar que o transporte terrestre estaria excluído do benefício tributário. Ocorre que “companhia” é uma expressão utilizada para designar um sujeito de direito, especificamente uma sociedade empresária. O benefício tributário é concedido, portanto, ao sujeito que tem por atividade principal o transporte marítimo ou aéreo. Assim, caso a companhia marítima ou aérea exerça também o transporte terrestre, a isenção tributária deve permanecer porque, nesse caso, a isenção é concedida ao sujeito de direito (a companhia) e não à atividade, como estabelecido no caso da alíquota zero analisada no item anterior. Aliás, essa análise cabe perfeitamente àquelas companhias transportadoras que operam com o transporte multimodal, por exemplo, marítimo e terrestre.

A compreensão exata da norma exige, todavia, sua conexão com outras normas provenientes de tratados internacionais. Nesse sentido, caso exista acordo para evitar a dupla tributação entre o Brasil e o país de destino (Espanha), não incidirá o Imposto de Renda na fonte sobre a remessa enviada à transportadora marítima, ainda que essa remessa englobe os serviços de transporte do porto de Barcelona até Madri. O Brasil assinou convenção para evitar a dupla tributação pelo Imposto de Renda

com os seguintes países: Alemanha, Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, China, Coréia, Dinamarca, Equador, *Espanha*, Filipinas, Finlândia, França, Holanda, Hungria, Índia, Itália, Japão, Luxemburgo, Noruega, Portugal, Suécia, Tchecoslováquia (República Tcheca e República Eslovaca).

Também não incidirá Imposto de Renda no caso de existir lei de reciprocidade de tratamento, ou seja, quando a lei do país de destino do bem exportado concede isenção fiscal para a mesma natureza de rendimento auferido por empresas brasileiras.

Enfim, em existindo tratado internacional contra a dupla tributação ou lei interna do país de destino concedendo isenção tributária, entendemos que não há incidência do Imposto de Renda na fonte sobre remessa para pagamento de serviços decorrentes de contrato de transporte marítimo celebrado de acordo com um dos seguintes regimes: a) *house to house*: a mercadoria é retirada no estabelecimento do exportador em São Paulo e entregue no estabelecimento do importador em Madri; b) *pier to pier*: a mercadoria é retirada no porto de Santos e entregue no porto de Barcelona; c) *house to pier*: a mercadoria é retirada no estabelecimento do exportador em São Paulo e entregue no porto de Barcelona; d) *pier to house*: a mercadoria é retirada no porto de Santos e entregue no estabelecimento do importador em Barcelona.

8.3. Isenção: empresas estrangeiras de transportes

O Decreto 3.000/99, ao regulamentar a isenção do Imposto de Renda das “Empresas Estrangeiras de Transportes”, o fez da seguinte forma:

Art. 176 Estão isentas do imposto as companhias estrangeiras de navegação marítima e aérea se, no país de sua nacionalidade, as companhias brasileiras de igual objetivo gozarem da mesma prerrogativa (Decreto-Lei 844, de 1943, art. 30).

Parágrafo único A isenção de que trata este artigo alcança os rendimentos auferidos no *tráfego internacional* por empresas estrangei-

ras de *transporte terrestre*, desde que, no país de sua nacionalidade, tratamento idêntico seja dispensado às empresas brasileiras que tenham o mesmo objeto, observado o disposto no parágrafo único do art. 181 (Decreto-Lei 1.228, de 3 de julho de 1972, art. 1º).

Estabeleceu, ainda, o seguinte sobre o “Reconhecimento da Isenção”:

Art. 181 As isenções de que trata esta Seção independem de prévio reconhecimento.

Parágrafo único No caso do art. 176, a isenção será reconhecida pela Secretaria da Receita Federal e alcançará os rendimentos obtidos a partir da existência da reciprocidade de tratamento, não podendo originar, em qualquer caso, direito à restituição de receita (Decreto-Lei 1.228/72, art. 2º, parágrafo único).

A SRRF da 9ª Região entendeu que “são isentos de Imposto de Renda os rendimentos auferidos no tráfego internacional por empresas estrangeiras de transporte terrestre, desde que, no país de sua nacionalidade, tratamento idêntico seja dispensado às empresas brasileiras que tenham o mesmo objeto. A fruição desse benefício está, contudo, condicionada ao seu reconhecimento por ato da Secretaria da Receita Federal. Dispositivos Legais: Decreto-Lei 1.228/72, arts. 1º e 2º, parágrafo único; RIR/99, arts. 176 e 181” (Processo Consulta 276/04).

Como se nota, a isenção de que trata o art. 176 alcança todas as modalidades de transporte: aéreo, marítimo e terrestre. Ademais, o tratamento idêntico pode decorrer de legislação interna de cada país ou de tratado internacional. Nesse sentido, a novidade trazida pelo art. 176 acima transcrito, especificamente pelo seu parágrafo único, foi a inclusão das empresas de transporte terrestre no rol das companhias contempladas com a isenção.

De acordo com as normas acima transcritas, se o tratamento dado pela legislação interna da Espanha à companhia brasileira for no sentido da isenção, a norma da legislação interna do Brasil deve conceder a mesma prerrogativa às companhias

espanholas, em virtude dos próprios termos da legislação brasileira, que introduz o tratamento recíproco. A mesma interpretação vale para o caso de haver tratado contra a dupla tributação entre Brasil e Espanha. Não incidiria, portanto, Imposto de Renda na fonte no caso de remessa para pagamento do transporte terrestre da máquina no trajeto Barcelona/Madri, uma vez que esse percurso caracterizaria tráfego internacional com início na cidade de São Paulo e destino final Madri, local do estabelecimento do importador.

9. Conclusão

A análise da legislação ordinária e as respostas dadas pela Receita Federal demonstram, de maneira inexorável, que apenas estão sujeitas à tributação do Imposto de Renda na fonte as remessas para pagamento de transporte que não se enquadram nas hipóteses legais acima descritas. Isso significa que comporta várias exceções o entendimento da SRRF da 8ª Região Fiscal, segundo o qual “as importâncias remetidas pelo exportador a residentes no exterior, a título de despesas com agenciamento de carga, frete interno (entre o porto e o depósito) e armazenagem, necessárias à entrega da mercadoria no local designado pelo importador (contrato com cláusula DDU), por caracterizarem *remuneração pela prestação de serviços*, estão sujeitas à incidência do Imposto de Renda na fonte à alíquota de 25%” (Processo Consulta 189/05).

De acordo com a norma geral da legislação ordinária interna, as remessas para a remuneração de serviços prestados por residentes ou domiciliados no exterior estão sujeitas à incidência do Imposto de Renda na fonte à alíquota de 25% (art. 7º da Lei 9.779/99 e art. 685 do Decreto 3.000/99). Existem, contudo, na própria legislação ordinária, exceções a essa regra. Em relação aos serviços de transporte, a alíquota zero no caso de receitas de fretes, afretamentos, alugueis e arrendamentos de embarcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiras é uma exceção que independe de tratado internacional ou de tratamento recíproco.

Também existem exceções na legislação ordinária que dependem de existência de tratado contra a dupla tributação ou lei interna recíproca. Nesse sentido, caso os serviços de transporte sejam prestados por empresa sediada na Espanha, não incidirá o Imposto de Renda se o Brasil for signatário de tratados contra a dupla tributação com aquele país. Normalmente, os tratados, no que concerne às prestações internacionais de serviços, reservam a competência tributária exclusiva ao país de domicílio do prestador, vedando a tributação na fonte pelo país em que se localiza o beneficiário.

Vale especificar que os tratados internacionais firmados pelo presidente da República (art. 84, VIII, da CF) e aprovados pelo Congresso Nacional por meio de decretos legislativos (arts. 49, I, e 59, VI, da CF) adquirem *status* de lei interna, motivo pelo qual as suas normas limitam a eficácia e impedem a incidência de determinadas normas da legislação tributária interna.

Com a finalidade de superar as imprecisões da legislação ordinária e dar solução definitiva aos problemas enfrentados pelos exportadores, a Associação dos Exportadores Brasileiros (AEB) formulou proposta de alteração da legislação ordinária que, em relação ao tema que estamos tratando, apareceu com a seguinte redação:

Art. 9º Fica reduzida a zero, relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2001, a alíquota do Imposto de Renda

incidente sobre remessas, para o exterior, destinadas exclusivamente ao pagamento de despesas relacionadas a exportações brasileiras de mercadorias e serviços, decorrentes de serviços prestados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, nas seguintes hipóteses:

(....)

VI – inerentes à condição de venda negociada sob *incoterms* em que o exportador brasileiro assumia todos os encargos, de natureza tributária ou não, necessários à entrega da mercadoria no local designado pelo importador.

Indubitavelmente, a redação proposta pela AEB reduz as imprecisões semânticas que geralmente aparecem na legislação ordinária e facilita o cálculo econômico empresarial. Como se sabe, porém, as conexões entre economia e política nem sempre autorizam a edição de normas tributárias demasiadamente genéricas e liberalizantes.

De qualquer modo, é preciso fixar que decisões baseadas simplesmente em interesses arrecadatórios imediatos e contrariando a interpretação da doutrina e jurisprudência tumultuam as relações de confiança que devem prevalecer numa economia globalizada, em que os tratados internacionais contra a dupla tributação desempenham papel de proteção e garantia de maior relevo, uma vez que neutralizam as inseguranças e incertezas e permitem ao empresário elaborar um cálculo econômico empresarial exequível e eficaz.

Nota

¹Pinto, Bilac. *Estudos de direito público*. Rio de Janeiro: Forense, 1953. P. 73.
